

ABC/ABM と価値連鎖分析とは統合可能か？

Can We Integrate Value Chain Analysis with the ABC/ABM ?

博士後期課程 商学専攻 2001年度入学

高 野 学

Manabu Takano

目 次

- I はじめに
- II Mecimore = Bell の見解
- III 統合に際しての問題点
- IV おわりに

I はじめに

管理会計の研究者である Johnson = Kaplan は、1987年に公刊されたその労作『レレバンス・ロスト』(*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*)において、伝統的な管理会計の適合性が喪失した旨を指摘している。その後、Kaplan は Cooper とともに、管理会計の適合性再生に向けて活動基準原価計算 (Activity-Based Costing ; 以下、ABC と略す) を体系化し¹、さらに活動基準管理 (Activity-Based Management ; 以下、ABM と略す) の理論を展開してきたことは、周知の通りである。

一方、経営戦略の研究者である Porter は、1985年に公刊されたその労作『競争優位の戦略』(*Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*)において、企業が持続的な競争優位を得るための二つの基本戦略として、コスト・リーダーシップ戦略および差別化戦略を示している。また、Porter はこれらの基本戦略の基礎概念として価値連鎖 (value chain) を提唱し、そしてこの価値連鎖を用いた戦略的成本分析である価値連鎖分析を展開している²。

近年、『レレバンス・ロスト』公刊後に管理会計の適合性再生の技法として体系化された ABC、そしてその ABC から展開された ABM は、Porter の価値連鎖分析と統合しようと試みられている。伝統的な原価計算よりも正確な製造間接費の割り当てが可能となる ABC およびプロセスの改善によっ

て原価低減を図ることが可能となる ABM と、競争優位を得るための分析手法である価値連鎖分析とを統合することは、有用な理論となる可能性を持つとされている。ABC/ABM および価値連鎖分析は、活動 (activity)、コスト・ドライバー (cost driver) といった共通の用語を用いており、また、特に ABM と価値連鎖分析はその実施手続きが類似しているため、ABC/ABM と価値連鎖分析は統合可能なようにも思える。しかしながら、ABC/ABM と価値連鎖分析との統合に際しての問題点も指摘することができるため、果たして ABC/ABM に価値連鎖分析を結びつけることが可能であろうかという疑問も一方で生じる。

そこで本稿では、ABC/ABM と価値連鎖分析とは統合可能か否かについての考察を行う。その手順として、まず、Mecimore= Bell の見解について概観する。Mecimore= Bell は、ABC を第一世代から第三世代までの三世代に分類しており、その第三世代の ABC において ABC/ABM と価値連鎖分析とを統合して考察している。次いで、ABC/ABM と価値連鎖分析との統合上の要件となるコスト・ドライバー概念および直接的な競争相手の原価分析についての諸見解を整理しつつ、それらが両者の統合に際しての問題点となることを指摘する。最後に、ABC/ABM と価値連鎖分析との統合可能性について触れる。

II Mecimore= Bell の見解

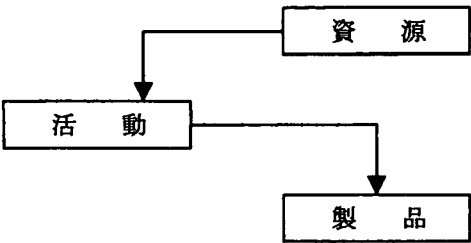
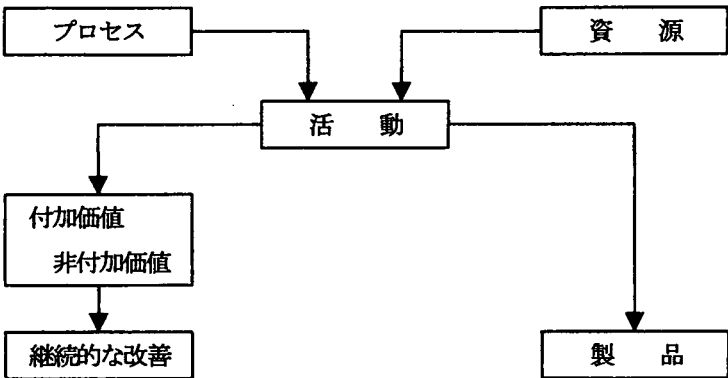
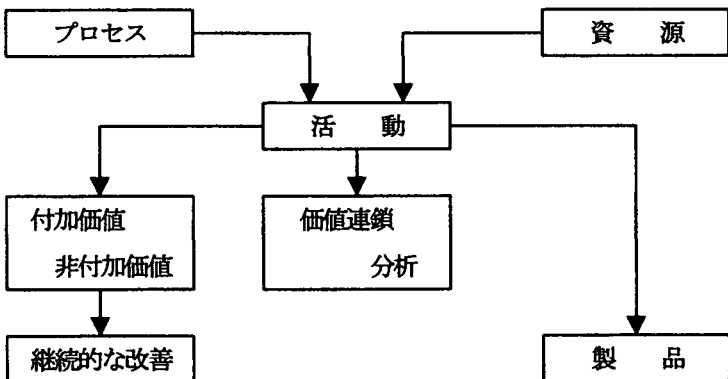
Mecimore= Bell は、伝統的な原価計算システムに代わる ABC を第一世代から第三世代までの三世代に分類している³。以下では、Mecimore= Bell の見解に従って、各世代の ABC について見ていく。なお、三世代の ABC のフローチャートは、図表 1 に示される。

まず、第一世代の ABC とは、Kaplan=Cooper が体系化した ABC のことであり、より正確な製品原価算定の側面を強調する (図表 1 上段参照)。Mecimore= Bell によれば、第一世代の ABC の主要な貢献は、正確な製品原価の算定を行うためにコスト・ドライバーを操業度基準のコスト・ドライバーと取引基準のコスト・ドライバーとに識別することであるとしている。特に取引基準のコスト・ドライバーを認識することで、第一世代の ABC は伝統的な原価計算よりも正確な製品原価の算定が可能となり、製品収益性分析および顧客収益性分析による製品戦略に役立てられることになる。

このように、第一世代の ABC は企業内部のコスト・ドライバーの識別に対して重要な貢献を果たすが、外部の特定事業単位までも考慮してコスト・ドライバーを識別していない。また、第一世代の ABC においてその諸活動は連結されておらず、相互に独立しているため、コスト・ドライバーはプロセスではなく、資源の費消と関係するのみである。従って、第一世代の ABC はプロセスに焦点を当てて実施する just-in-time (JIT) および継続的な改善等に役立てることができないのである。多くの管理者および会計担当者が、従来の差異分析を通じての原価統制よりもコスト・ドライバーの管理による原価管理の方が重要であることを認識すると、第一世代の ABC は第二世代の ABC へと移行することになる。

第二世代の ABC とは、プロセスに焦点を当て、継続的な改善を実施する ABM のことである (図

図表 1 三世代の ABC の比較

フローチャート	目 的
<p>第一世代の ABC</p>  <pre> graph TD Resource[資源] --> Activity[活動] Activity --> Product[製品] </pre>	<p>正確な製品原価 の算定</p>
<p>第二世代の ABC</p>  <pre> graph TD Process[プロセス] --> Activity[活動] Resource[資源] --> Activity Activity --> Product[製品] Activity --> Value[付加価値 非付加価値] Value --> Improvement[継続的な改善] </pre>	<p>継続的な改善の実施 正確な製品原価 の算定</p>
<p>第三世代の ABC</p>  <pre> graph TD Process[プロセス] --> Activity[活動] Resource[資源] --> Activity Activity --> Product[製品] Activity --> Value[付加価値 非付加価値] Activity --> Chain[価値連鎖 分析] Value --> Improvement[継続的な改善] </pre> <p>三つの範囲の原価計算マトリックス</p>	<p>戦略的計画設定 継続的な改善の実施 正確な製品原価 の算定</p>

出所) Mecimore, Charles D. and Alice T. Bell “Are We Ready for Fourth-Generation ABC?”, *Management Accounting*, January 1995, p. 23および飯塚勲「ABC の三世代と将来」『会計』, 第150巻, 第1号, 1996年, 22頁。

表1中段参照)。この継続的な改善は製品原価に影響を与えるプロセスを対象とするため、第二世代のABCは製品原価算定の視点のみならず、プロセスについての情報も必要となる。そのプロセスとは、第一世代のABCのように相互に独立した活動ではなく、特定の目的を遂行するための一連の諸活動であり、また製造間接費だけではなく、販売費および一般管理費も含まれることになる。従って、第二世代のABCにおける諸活動は未だ内部的ではあるが、それらの範囲は第一世代のABCの諸活動よりも拡大している。

この第二世代のABC、すなわちABMでは、活動分析、コスト・ドライバー分析、業績分析の三つの段階を経て、継続的な改善が行われる⁴。企業は、活動分析を行う前にプロセスを定義し、識別しなければならない。企業内のプロセスは限定されるが、そのプロセスは生産、流通、販売、管理等の諸機能を含むため、プロセスを識別することは企業にとって最も困難な問題であるとMecimore= Bellは指摘している⁵。また、Mecimore= Bellは触れていないが、活動分析後のコスト・ドライバー分析についても継続的な改善に直結する事項であり、コスト・ドライバーを探索することはプロセスの識別同様に困難な問題であると考えられる。ABMではコスト・ドライバーを識別し、管理することによって継続的な改善が行われるが、Mecimore= Bellはこのコスト・ドライバーについてほとんど触れていない。

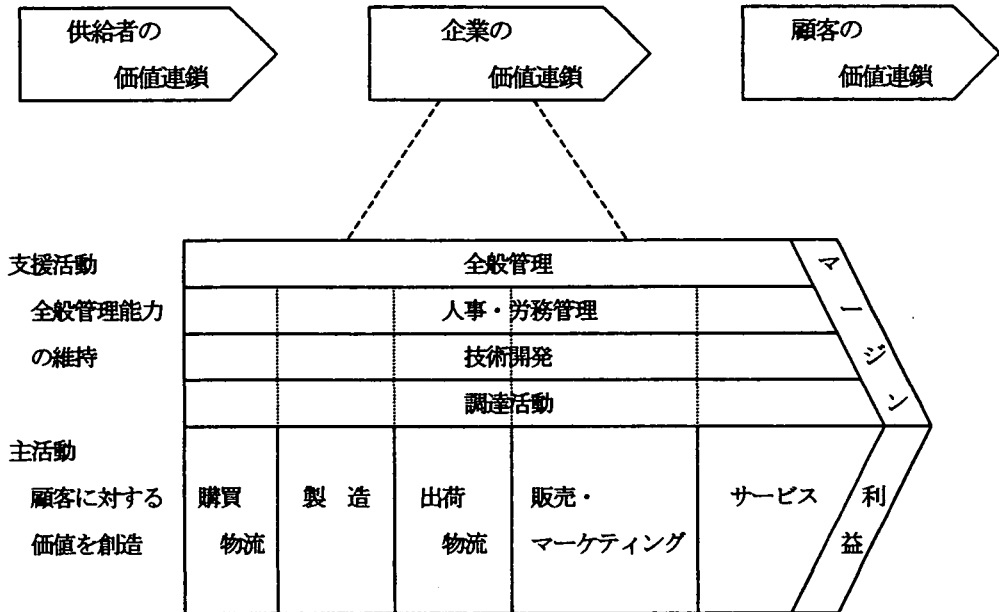
ところで、Mecimore= Bellは、第二世代のABCを全く新しいシステムというよりも第一世代のABCの拡張として捉えており、第一世代のABCの主目的である正確な製品原価の算定は、第二世代のABCの副次的な目的として捉えている。また、Mecimore= Bellによれば、第一世代のABCおよび第二世代のABCは内部の諸活動に焦点を当てるのみであり、経営管理者層に戦略的計画設定のための限定的な情報を提供しているにすぎないという見解から、Mecimore= Bellは第三世代のABCを展開している。

第三世代のABCとは、第一世代および第二世代のABCにPorterの価値連鎖分析を結びつける手法である(図表1下段参照)。第三世代のABCでは、価値連鎖分析が中心的な議論となるため、ここではその基礎となるPorterの価値連鎖について簡単に触れておこう。

Porterは、企業が持続的な競争優位を得るための基本戦略としてコスト・リーダーシップ戦略および差別化戦略を掲げ、これらの戦略の現存または潜在的な源泉を理解するために、企業における事業単位ごとの活動を戦略的に分解する基礎概念として価値連鎖を提唱した⁶。Porterの提唱する価値連鎖は、企業の活動を購買物流、製造、出荷物流、販売・マーケティング、サービスといった主活動と、全般管理、人事・労務管理、技術開発、調達活動といった支援活動とに大別する(図表2参照)。また、企業の価値連鎖は、供給者および顧客の価値連鎖を含むさらに大きな活動群の中に組み込まれる。そのため、企業における価値連鎖は単に企業内部の価値活動を分解するのではなく、供給者および顧客の価値連鎖までも考慮に入れながら企業内部の価値活動を分解することになる。

そこで第三世代のABCは、この価値連鎖を基礎とする価値連鎖分析をABC/ABMに結びつけることによって、活動をプロセスに、プロセスを事業単位に結び付け、さらに事業単位内外の諸関係に

図表 2 Porter の提唱する価値連鎖



出所) : Porter, M. E., *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, 1985, p. 35, 37 (土岐坤・中辻萬治・小野寺武夫訳『競争優位の戦略』, ダイヤモンド社, 1985年, 46, 49頁) および Morrow, Mike and Gary Ashworth, "An Evolving Framework for Activity-Based Approaches", *Management Accounting* (England), February, 1994, p. 34 (一部修正).

についても焦点を当てることになる。従って、第三世代の ABC は企業内部の活動のみを検討するのではなく、第一世代および第二世代の ABC では考慮されない企業外部の活動までも考慮することになるのである。また、Mecimore = Bell は、価値連鎖内の支援活動についても注目している。支援活動は間接的に製品もしくはサービスに価値を付加するが、従来、企業はこの支援活動にほとんど注意を払わなかったため、製品もしくはサービスと支援活動との付加価値の関係について理解していなかった。第一世代および第二世代の ABC では支援活動を明確に考慮していないが、第三世代の ABC では価値連鎖の観点から支援活動を考慮に入れ、支援活動が競争優位を得るためにどのように用いられるかについても検討することになる。

Mecimore = Bell は、大変興味深い第三世代の ABC について提示しておきながら、その実施手続きについて全く触れていない。第三世代の ABC は、第一世代および第二世代の ABC に価値連鎖分析を結びつける手法であるため、ABC/ABM および価値連鎖分析の実施手続きを考慮することによって、第三世代の ABC の実施手続きを示すことが可能になると考えられる。特に ABM および価値連鎖分析の実施手続きにおいては、活動を識別し、コスト・ドライバーの分析を行い、業績を分析するといった実施手続きの一連の流れがほぼ一致するため、この両者の実施手続きを考慮することで第三世代の ABC の実施手続きが示されることが考えられる。以下では、第三世代の ABC の実施手続きを

四段階に識別して示す。

第一段階は、企業の価値連鎖を定義し、その価値連鎖を個々の価値活動に細分化することである。企業は第三世代のABCの実施に際し、まず自社の価値連鎖を適切に定義する。そして、その定義された価値連鎖内の活動である価値活動は、図表2に示されるように高次の活動内容であるため、ABC/ABM および価値連鎖分析で用いられる活動レベル、すなわち製品原価計算、原価管理、戦略的計画設定に適した活動レベルまで細分化することになる⁷。もっとも活動の細分化に際しては、情報処理コストの制約および意図される分析目的を考慮する必要がある⁸。また、価値活動の細分化においては、供給者および顧客の価値連鎖についても考慮することになる。

第二段階は、細分化された価値活動に運用コストおよび資産を配分することである。ABC/ABM では原価（資源）のみを活動に割り当てるが、価値連鎖分析では原価のほかにも資産を活動に配分する。これは、価値活動の効率を診断するためである⁹。原価および資産の配分にあたっては、正確な数値を算定する際に多額の経費がかかるため、過去データではなく、未来データが用いられる。

第三段階は、価値活動におけるコスト・ドライバーを決定し、価値活動とコスト・ドライバーとの交互作用を捉えることである。この段階はコスト・ドライバーの分析に相当する。価値活動におけるコスト・ドライバーを捉えることができると、原価の発生要因を把握することができ、その要因を変更、コントロールすることによって原価低減を図ることが可能となる。

第四段階は、企業の直接的な競争相手の価値連鎖を知り、企業とその直接的な競争相手との相対的なコスト地位を把握することである。企業は、直接的な競争相手よりも価値活動の原価が低い場合にコスト優位性を確保するため、直接的な競争相手の価値活動の原価を明らかにし、比較する必要がある。第三世代のABCはABC/ABMの観点から活動およびコスト・ドライバーの選択の妥当性、プロセス改善の有用性を評価するだけでなく、価値連鎖分析の観点から企業とその直接的な競争相手との価値活動における原価の比較も行うことになる。

以上の四段階の実施手続きに従って、第三世代のABCは実施されると考えられる。第一段階および第二段階での実施手続きは、活動分析に相当し、ABC/ABMにおける活動概念と価値連鎖分析における価値活動概念とは整合性を図ることができると考えられる。ABC/ABMにおける活動とは、「ある機能を遂行するのに必要となる行為」と定義され¹⁰、価値連鎖分析における価値活動とは、「企業が買い手に対して価値のある製品を創造する基礎的要素である」と定義される¹¹。ABC/ABMにおいては、企業が製品もしくはサービスを顧客に提供する以上、顧客が受け取る価値を考慮に入れて活動を識別すると考えられるため、ABC/ABMにおける活動概念は価値連鎖分析における価値活動概念に接近すると考えられる。また、ABC/ABMにおける活動および価値連鎖分析における価値活動は、意図した目的によって細分化可能であるため、両者の活動レベルを一致させることも可能となる。実際に、英国の電気通信事業者であるマーキュリー（Mercury Communications；現Cable & Wireless Communications）は価値連鎖を用いてABM実施のための活動分析を行っていた¹²。従って、ABC/ABMと価値連鎖分析との統合に際し、第一段階および第二段階での活動分析については

特に問題は生じないと思われる。しかしながら、第三段階でのコスト・ドライバーの分析および第四段階での直接的な競争相手の原価分析については、問題点を指摘することができる。コスト・ドライバーの分析においては、そもそも ABC, ABM, 価値連鎖分析の各々のコスト・ドライバー概念自体が異なっていると考えられる。また、直接的な競争相手の原価分析においては、特に直接的な競争相手の価値活動の原価を把握することは一般に困難であると考えられる。第三世代の ABC において、活動分析が行われたとしてもコスト・ドライバーの分析および直接的な競争相手の原価分析が実施されない限り、ABC/ABM と価値連鎖分析とは部分的に統合しているにすぎず、両者の本質的な統合はなされないと考えられる。Mecimore = Bell は、コスト・ドライバー概念の相違および直接的な競争相手の原価分析の実施困難性を考慮せずに、ABC/ABM と価値連鎖分析との統合を考察している。

そこで次節では、ABC/ABM と価値連鎖分析との統合に際してのこれらの問題点について検討する。

Ⅲ 統合に際しての問題点

1. コスト・ドライバー概念の相違

コスト・ドライバーは、ABC, ABM, 価値連鎖分析において用いられる共通の用語であるが、その概念は以下で示されるように三者三様であると考えられる。

(1) ABC におけるコスト・ドライバー概念

ABC におけるコスト・ドライバー概念については、配賦基準として捉えることができると考えられる。ABC では、第一段階として資源を活動に割り当て、第二段階として活動を製品に割り当てて、この二段階の割り当ての際には、何らかの配賦基準によって原価の集計が行われることになる。ABC を体系化した Cooper はその初期の論文において、特に第二段階での配賦基準のことをコスト・ドライバーと称している¹³。Cooper は、この第二段階での配賦基準にコスト・ドライバーという用語を当てる理由として、「原価がそこにあり、そしてその原価は製品に分配 (spread) されなければならないので原価を配賦するという概念に対抗するものとして、製品が原価の消費を強いる (drive) という概念をコスト・ドライバーという用語が含むからである」と記述している¹⁴。この Cooper の記述で注目すべき点は、小林が指摘するように「コスト・ドライバーと製品との間には、何らかの因果関係、それも製品が資源消費の原因となっているといった因果関係が想定されている」ことを示唆している点である¹⁵。すなわち、Cooper はコスト・ドライバーを配賦基準として捉えながらも、原価の発生要因として捉えているのである。ABC は、間接費の消費額と製品との直接的な因果関係を見出せなかった伝統的な原価計算に代わる技法であり、原価の発生源たる活動から製品へ原価を割り当て際のコスト・ドライバーは、活動と製品との直接的な因果関係を可能な限り考慮しているのである。従って、ABC におけるコスト・ドライバーは、原価の発生要因としての性質を有していると考えられる。しかしながら、ABC の主目的は、先の第一世代の ABC で触れたように

正確な製品原価の算定を行うことにあるため、ABCにおけるコスト・ドライバー概念は、間接費を製品に配賦する配賦基準としての側面が強調されることになると考えられる。また、配賦基準としての側面が強調されることによって、ABCにおけるコスト・ドライバーは段取回数、発注回数、部品数といった数量的に測定可能なものに限定されることになる。このように初期のABCにおけるコスト・ドライバー概念は、配賦基準として、そして数量的に測定可能なものとして捉えることができると考えられる。

(2) ABMにおけるコスト・ドライバー概念

ABMにおけるコスト・ドライバー概念について Raffish = Turney は、「ある活動の原価に変動を引き起こす何らかの要因」と定義している¹⁶。また Raffish = Turney は、ABCにおけるコスト・ドライバー概念が論者によって配賦基準として用いられったり、原価の発生要因として用いられったりと混同されることに鑑み、ABCにおける第一段階の配賦基準として資源ドライバー (resource driver) という用語を、第二段階の配賦基準として活動ドライバー (activity driver) という用語をそれぞれ当てている¹⁷。すなわち、Raffish = Turney は配賦基準として捉えられるABCにおけるコスト・ドライバー概念を活動ドライバーに置き換えることで、ABMにおけるコスト・ドライバー概念を配賦基準としてではなく、原価の発生要因として位置づけているのである。

Raffish = Turney が ABM におけるコスト・ドライバー概念を原価の配賦基準としてではなく、原価の発生要因として定義した理由は、ABC から ABM への展開に伴うその主目的の変化に帰着すると考えられる。ABC から ABM へ展開されると、その主目的は正確な製品原価の算定から継続的な改善に移行することになる。ABM では継続的な改善を行い、原価低減を図るために業務をその根本から見直し、業務間のつながりを再検討するといったプロセス管理の視点が重要となる。そのプロセス管理の下では、ABCによって算定される活動原価および活動の消費量の情報に基づいて、付加価値活動および非付加価値活動が識別される。この非付加価値活動は、原価がいかなる要因で発生するのかに関する情報を把握することによって削除することが可能となる。そのため、ABMにおけるコスト・ドライバーは原価の発生要因として捉えられ、このコスト・ドライバーを変更することで原価低減に向けての具体的な行動を取ることが可能となる。ABMにおけるコスト・ドライバーについては、ABCにおけるコスト・ドライバー同様に数量的に測定可能なものもあれば、原価の発生要因の根源まで求めることで、数量的に測定不能なものも存在する¹⁸。例えば、搬送回数、段取回数等は数量的に測定可能なコスト・ドライバーであるが、工程の不均衡や工場のレイアウトの問題等は数量的に測定不能なコスト・ドライバーである。ABC および ABM におけるコスト・ドライバーの例については、図表3に示している。

図表3 ABC および ABM のコスト・ドライバーの例

ABC	ABM
段取回数, 段取時間 製品数, 直接作業時間 材料の受取回数, 占有面積 発注回数, 設計回数 保守時間, 設計変更通知書数	段取回数, 段取時間 部品数, プロセス時間 仕様書の変更, 金型の種類 作業間の平均的距離 工場のレイアウト

(出所) Kaplan, Robert S. and Robin Cooper, *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, 1998 (櫻井通晴訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』, ダイアモンド社, 1998年, 119頁および189頁) および櫻井通晴『管理会計』, 同文館, 1997年, 191頁を参考に作成。

(3) 価値連鎖分析におけるコスト・ドライバー概念

価値連鎖分析におけるコスト・ドライバー概念については, Porter の提唱するコスト・ドライバーに沿って見ていくことにする。Porter によれば, 企業のコスト地位は価値活動における原価態様に起因し, その原価態様は原価に影響を与える多くのコスト・ドライバーに依存するとしている¹⁹。そして, Porter はコスト・ドライバーとして, ①規模の経済性, ②習熟度, ③キャパシティ利用のパターン, ④連結関係, ⑤相互関係, ⑥統合, ⑦タイミング, ⑧自由裁量の政策, ⑨立地, ⑩制度的要因を挙げており, これらの定義は図表4に示している。図表4を見てもわかるように, Porter の提唱するコスト・ドライバーは企業の基本的な経済構造の選択に関連するものであり²⁰, ABC, ABM のコスト・ドライバーよりもマクロ的に捉えている感がある。また, Porter の提唱するコスト・ドライバーは連結関係 (企業と供給者, 流通チャネルの垂直連結), 制度的要因といったように企業外部における要因についてもコスト・ドライバーとして含めており, 企業内部の視点しか考慮に入っていないABC, ABM のコスト・ドライバーよりも視野を広げて捉えているといえよう。さらに, Porter の提唱するコスト・ドライバー概念の本質に迫ると, それはABC, ABM におけるコスト・ドライバー概念の性質と異なることがわかる。Porter の提唱するコスト・ドライバーは, それぞれ価値活動の原価に影響を与えるものの, 伊藤が指摘するように「原価の発生額を直接に規定するものではない」のである²¹。続けて伊藤は, Porter の提唱するコスト・ドライバーについて「原価を引き起こす要因なのではなくて, コスト・ビヘイビアのタイプすなわち原価の発生の仕方を決める要因」であると指摘している²²。すなわち, Porter の提唱するコスト・ドライバーは, 原価の発生要因としてではなく, 価値活動の原価態様を規定するものとして位置づけられるのである。これに関して, Porter 自身もコスト・ドライバーを「活動の原価を構造的に決定する要因」と定義し, これらのコスト・ドライバーが互いに影響し合って活動の原価態様を決定する旨を記述している²³。

しかしながら, Porter の提唱するコスト・ドライバーは価値活動の原価態様を規定するものとして捉えられながらも, このPorter の提唱するコスト・ドライバーを基礎にして分析することで, 一部ではあるが価値活動における原価の発生要因を見出すことが可能であると考えられる。例えば,

図表4 Porterの提唱するコスト・ドライバーの種類および定義

コスト・ドライバー	定 義
①規模の経済性	活動の規模の拡大により、活動の効率が増大し、同時に間接費の増加率が減少すること。
②習熟度	経験による活動の効率化に伴い、活動遂行の原価が削減されること。
③キャパシティ 利用のパターン	価値活動に多額の固定費がかかる場合、活動の原価はキャパシティ利用の程度に影響されること。
④連結関係	価値活動の原価は、価値連鎖内部の連結および供給者、買い手の価値連鎖との垂直連結によって影響を受けること。
⑤相互関係	価値活動の原価は、企業内の他の事業単位との相互関係によって影響を受けること（事業単位間で価値活動を共有することによって原価削減につながる）。
⑥統合	価値活動における垂直統合のことであり、垂直統合によって、原価削減に結びつくこともあれば、原価増大となることもある。
⑦タイミング	競争相手よりも先に市場に参入するタイミング、景気や市場状態とのタイミング等によって、価値活動の原価に影響を与えること。
⑧自由裁量の政策	企業における政策の選択、すなわち競争戦略の選択によって、価値活動の原価に影響されること。
⑨立地	価値活動の地理的な立地が価値活動の原価に影響すること（例：賃金水準、輸送アクセス、税率等）。
⑩制度的要因	政府の規制、関税制度等の制度的要因が、価値活動の原価に影響すること。

（出所） Porter, *op. cit.*, pp. 70～83（土岐・中辻・小野寺，前掲訳書，89～106頁）および Hergert, Michael and Deigan Morris “Accounting Data for Value Chain Analysis”, *Strategic Management Journal*, Vol. 10, 1989, p. 184より作成。

Porterの提唱するコスト・ドライバーの中の習熟度は、活動の効率化によって原価が低減すると考えられるが、その要因についてPorterは、工場のレイアウトの変更、製品設計の変更等を挙げている。これらの要因は、ABMにおけるコスト・ドライバーと一致しており、原価の発生要因として捉えることができる。また、Porterの提唱するコスト・ドライバーの中の連結関係を基礎にすることも原価の発生要因を見出すことが可能となる。例えば、品質検査とアフターサービスとの連結関係を考えてみると、品質検査を厳格にすればアフターサービスに対する原価は減少し、反対に品質検査を緩和すればアフターサービスに対する原価は増大することになるだろう。つまり、品質検査とアフターサービスとの連結関係を基礎にすることで、アフターサービスに対する原価の発生要因の一つを品質検査の程度に求めることができるのである。

ところで、Porterの提唱するコスト・ドライバーは、その数量測定の困難性が指摘される。Porterの提唱するコスト・ドライバーのうち、規模の経済性、習熟度、キャパシティ利用のパターンについては、物量もしくは金額に関わらせて把握することができるため数量的に測定可能であると思われる。しかし、残りのコスト・ドライバーを数量的に測定することは、全く不可能とはいわないまでも困難であるといえる。また、これらのコスト・ドライバーが複数絡まり合って価値活動の原価を決定する場合には、コスト・ドライバー間の交互作用を考慮に入れなければならないため、数量的に測定することは困難となる。Porter自身もコスト・ドライバーを定量化する必要があるとしながらも、それを行うことは決して容易ではないことを認識している。しかしPorterにあっては、コスト・ドライバーを数値化して分析することよりも、コスト・ドライバーを探索し、それ自体をコントロール

することで持続的なコスト優位を確保することに重点を置いているため、コスト・ドライバーの数値化に関しては高い精度を要求していないのである²⁴。

以上のように、コスト・ドライバーはABC、ABM、価値連鎖分析において用いられる共通の用語でありながら、ABCでは配賦基準として、ABMでは原価の発生要因として、そして価値連鎖分析では価値活動の原価態様を規定するものとして捉えられるため、三者のコスト・ドライバー概念はそれぞれ異なると考えられる。ここでABCのコスト・ドライバー概念については、間接費を製品に配賦する配賦基準として捉えられたが、その性質自体は先に触れたように原価の発生要因と位置づけることが可能であるため、大きな枠組みの中で捉えればABMのコスト・ドライバーと一致するといえよう。他方、価値活動の原価態様を規定するものとして捉えられる価値連鎖分析のコスト・ドライバー概念は、原価の発生要因として捉えられるABC/ABMのコスト・ドライバー概念と異なる。特にABMにおいては、コスト・ドライバーを探索し、それを変更することで原価低減に向けての具体的な行動を取るのに対し、価値連鎖分析においてはコスト・ドライバーを探索し、それ自体をコントロールするのみで持続的な競争優位につながるという考え方からも両者のコスト・ドライバー概念は異なると考えられる。しかしながら、価値連鎖分析のコスト・ドライバーは、それを基礎にして分析することで価値活動における原価の発生要因の根源まで抽出することが可能となり、このことはABMのコスト・ドライバーと一致すると考えられる。従って、ABC/ABMと価値連鎖分析とのコスト・ドライバー概念自体は異なるものの、価値連鎖分析のコスト・ドライバーを基礎にして分析し、価値活動における原価の発生要因の根源まで抽出することによって、両者のコスト・ドライバーの性質は接近すると考えられる。

2. 直接的な競争相手の原価分析の実施困難性

第三世代のABCは、ABC/ABMの観点から活動およびコスト・ドライバーの選択の妥当性、プロセス改善の有用性を評価するだけでなく、価値連鎖分析の観点から企業の相対的なコスト優位性についても評価する。特にここでは、第三世代のABCにおいて特徴的である企業の相対的なコスト優位性の評価についての問題点を指摘する。

企業が相対的なコスト優位を獲得したか否かを判断するには、企業の価値活動における総原価と直接的な競争相手のそれとを比較しなければならない。企業の価値活動における総原価が直接的な競争相手のそれよりも低い場合に、企業は相対的なコスト優位を獲得することになる。この相対的なコスト優位性を評価するに際しては、まず、直接的な競争相手の価値連鎖を識別し、その価値連鎖内の価値活動における原価を把握することになる。次いで、企業の価値活動における原価と直接的な競争相手のそれとを比較することによって、企業が相対的にコスト優位にあるか否かを判断することになる。ここで問題となるのは、企業が直接的な競争相手の価値連鎖を、さらには価値活動における原価までも果たして把握することができるのであろうかということである。企業は直接的な競争相手の情報を持たないため、直接的な競争相手の価値連鎖、特に価値活動の原価を把握することは困難とな

ろう²⁵。また、直接的な競争相手の立場からしても競争戦略上、自社の原価に関する情報を他社に対して明らかにしないであろう。

この直接的な競争相手の価値連鎖および価値活動における原価の把握に際しては、ベンチマーキングの手法が参考になると考えられる。ベンチマーキングとは、企業の業績を改善するために企業内外の他の組織における最善の実践を研究し、比較する継続的なプロセスである。ベンチマーキングを実施するためには、比較対象の組織についての情報を得る必要があり、その情報収集方法としては、産業取引協会や米国生産性品質本部の国際ベンチマーキング情報センター（American Productivity and Quality Center's International Benchmarking Cleaninghouse）といった機関を通じて利益の卓越した組織の情報を収集したり、マルコム・ボルドリッジ国家品質賞（Malcolm Baldrige National Quality Award）受賞組織の情報を研究することでベンチマーキング情報を収集することが可能となる²⁶。また、企業相互の同意を得て、互いに有用な情報を共有する場合もある。これらの情報収集によって、他の組織における業務プロセス、技術、品質、原価計算技法等を把握することが可能となる。従って、ベンチマーキングによって直接的な競争相手における価値連鎖の大きな枠組みを把握することは可能になると考えられる。しかしながら、直接的な競争相手の、しかも競争優位の鍵となる原価情報については、ベンチマーキング手法においても容易に知り得ることはできないとされている²⁷。

このように、直接的な競争相手の原価情報を把握することは決して容易ではない。しかし、米国企業の Caterpillar 社では、独自の手法で直接的な競争相手の原価分析、特に製品原価分析を行っている。そこで以下では、Caterpillar 社で行われていた製品原価分析に触れ、その分析手法によって、直接的な競争相手の価値活動における原価情報を実際に把握することが可能であるか否かを見ていく²⁸。

Caterpillar 社の製品原価分析では、第一段階として年次報告書、SEC レポート等の公開情報から製品、売上、操業度、製造設備、プロセス等についての情報を収集する。また、直接的な競争相手の製品設計、品質、加工処理、材料から製品分析が行われる。

第二段階では、第一段階で収集された情報を評価し、各製品原価の見積りを行う。この製品原価の見積りに際しては、価格/利益アプローチやボンドあたりの原価アプローチ等の手法が用いられ、これらの平均値もしくはいずれかのアプローチを選択することによって各製品原価の見積りを行う。また、ここでの製品原価の見積りが実際の数値と乖離していないかを確認するために、集合的な原価ではあるが、各製品原価の見積り合計額とその比較対象となる年次報告書から得られた実際の製品売上原価とを比較する²⁹。このような段階を経て、直接的な競争相手の製品原価の見積りが行われる。

第三段階では、第二段階で算定された直接的な競争相手の製品原価と自社の製品原価とを比較して、総製品原価差異を算定する。また、直接的な競争相手の将来における原価削減計画を分析、定量化し、その数値についても考慮する。

第四段階では、可能であれば流通および関税に関する原価の優位性について加味する。そして、最後に価値差異を調査、加味し、直接的な競争相手との原価優位性、不利性を算定する。ここで価値差異とは、製品品質、製品差別化といった戦略とその戦略によって提供されるであろう便益とを考慮し

て分析する差異のことであり、主観的となり得るが自社と直接的な競争相手との価値優位性、価値不利性について数値化する。

以上の Caterpillar 社における製品原価分析の数値例は、図表 5 に示される。なお、これらの数値例は Caterpillar 社における実際の数値ではない。

この Caterpillar 社の製品原価分析を参照することによって、ここでも直接的な競争相手の価値連鎖については把握することが可能になると考えられる。Caterpillar 社の製品原価分析にあったように、年次報告書（有価証券報告書）や他の公開されている情報から、そして供給者および顧客のインタビュー等から、直接的な競争相手における価値連鎖の大きな枠組みを把握することは可能であると考えられる。しかし、直接的な競争相手の価値活動における原価を把握することは、Caterpillar 社の製品原価分析を参照しても容易に行われ得ないであろう。直接的な競争相手の価値連鎖を把握することで、その主活動と支援活動とを大別することは可能となり（図表 2 参照）、主活動については購買物流、製造といったように活動自体が明確であるため、これらの価値活動に対する原価を把握することは、そう困難でないように考えられる。しかし、支援活動については人事・労務管理、調達活動といったように主活動のそれぞれを支援する活動であり、その活動は広範に渡るため、支援活動の原価までをも把握することは困難であると考えられる。また、公表されている財務諸表から価値活動の原価を把握することも、困難であると考えられる。財務諸表上の勘定科目は当然、価値活動別ではなく、価値活動よりも集散的な項目であるため、財務諸表上の数値から個々の価値活動における原価を把握することは困難となる。Caterpillar 社の例は価値活動ではなく、製品原価の分析であったため、財務諸表上の売上原価等の数値を調整することで財務諸表上の数値を利用することができたのである。

このように、直接的な競争相手の価値連鎖を把握することは可能となるが、直接的な競争相手の価値活動における原価を把握することは営業秘密の関係上、一般に困難であると考えられる。この直接的な競争相手の価値活動における原価を把握することができなければ、企業が相対的なコスト優位を獲得しているのか否かを判断することができず、第三世代の ABC の主目的である戦略的計画設定を実施することもできないであろう。

図表 5 直接的な競争相手との製品原価分析

自社の製品原価	100	
競争相手の製品原価	80	（第一、第二段階で算定）
総製品原価差異	20	
将来の競争相手の原価削減	5	
	25	（第三段階で算定）
自社の流通、関税の優位性	(8)	
自社の価値優位性	(5)	
正味総原価不利性	12	（第四段階で算定）

（出所） Jones, Lou, “Competitor Cost Analysis at Caterpillar”, *Management Accounting*, October 1988, p. 34
（一部加筆）.

Ⅳ おわりに

本稿では、Mecimore = Bell が示した三世代の ABC、特に第三世代の ABC を中心に概観し、次いで ABC/ABM と価値連鎖分析との統合上の要件となるコスト・ドライバー概念および直接的な競争相手の原価分析についての諸見解を整理しつつ、それらが両者の統合に際しての問題点となることを指摘した。

コスト・ドライバー概念において、ABC/ABM では原価の発生要因として捉えられるのに対し、価値連鎖分析では価値活動の原価態様を規定するものとして捉えられるため、その両者の概念自体が異なっていることを指摘した。ABC/ABM および価値連鎖分析の双方において重要な要素となるコスト・ドライバー概念が異なっていることは、両者の統合はなし得ないと考えられる。しかし、価値連鎖分析のコスト・ドライバーはそれを基礎にして分析することで、価値活動における原価の発生要因の根源まで抽出することが可能となり、このことは、原価の発生要因として捉えられる ABC/ABM のコスト・ドライバーと一致すると考えられる。従って、ABC/ABM と価値連鎖分析のコスト・ドライバー概念自体は異なるものの、両者のコスト・ドライバーの性質については整合性を図ることが可能であると考えられる。

他方、直接的な競争相手の原価分析については、その実施困難性を指摘した。ABC/ABM に価値連鎖分析を結びつけることで、企業内部の業績尺度による評価にとどまらず、直接的な競争相手との相対的なコスト優位性についても評価を行うことになる。このコスト優位性を評価するためには、直接的な競争相手の価値連鎖ならびに価値活動の原価を把握する必要がある。これらを把握するためには、ベンチマーキング手法および公開されている情報等から分析することが考えられるが、特に直接的な競争相手の価値活動における原価は営業秘密であるため、その分析を行うことは困難となろう。直接的な競争相手の価値活動における原価を把握することができなければ、第三世代の ABC の主目的である戦略的計画設定に対する意思決定を行うことができないため、直接的な競争相手の原価分析の実施困難性は ABC/ABM と価値連鎖分析との統合に際しての障壁となる。この直接的な競争相手の価値活動における原価情報を把握するには、公表されたデータの枠の中で推定するしかないように思われる。

このように、ABC/ABM と価値連鎖分析との統合に際しては、直接的な競争相手の原価分析の実施困難性が解決されない限り、ABC/ABM と価値連鎖分析との本質的な統合はなし得ないと考えられる。

注

- ¹ ABC の体系化において活動に焦点が当てられることになったが、この活動を原価管理や経営管理に適用させようとする思考は、Taylor の科学的管理法におけるかつての動作研究 (motion study) にまで遡ることもできよう。従って、ABC の活動概念は Taylor の動作研究における動作概念の延長、拡大とも考えられる。

- ² Porter は、『競争優位の戦略』の中で価値連鎖分析という用語を用いていないが、本稿では Porter が展開している価値連鎖概念を用いた戦略的コスト分析のことを価値連鎖分析という用語を当てることにする。
- ³ Mecimore = Bell はさらに第四世代の ABC について、事業単位間の活動を結び付け、企業全体に関する情報を提供する ABC になるであろうと予測している。Mecimore = Bell の見解については、Mecimore, Charles D. and Alice T. Bell, “Are We Ready for Fourth-Generation ABC?”, *Management Accounting*, January 1995, pp. 22～26を参照した。
- ⁴ Turney, Peter B. B., “Activity-Based Management”, *Management Accounting*, January 1992, pp. 20～25.
- ⁵ 例えば調達プロセスは、生産機能および管理機能の一部を含むことになるため、プロセスを明確に区別することは困難となる。
- ⁶ Porter, M. E., *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, 1985, p. 33 (土岐坤・中辻萬治・小野寺武夫訳『競争優位の戦略』, ダイアモンド社, 1985年, 45頁。).
- ⁷ 例えば、図表 2 における「販売・マーケティング」は、マーケティング管理、広告、セールス部隊の運用等に細分化される。さらに、セールス部隊の運用は顧客訪問、受注のための提案等に細分化され、この活動レベルが ABC/ABM で用いられる活動レベルとなる。浅田孝幸編『戦略的プランニング・コントロール—21世紀の管理会計への課題と挑戦』, 中央経済社, 1999年, 11頁。
- ⁸ 同上書, 11頁。
- ⁹ 伊藤 博, 伊藤嘉博「競争優位の原価計算(二・完) —原価計算研究の新地平—」『会計』, 第135巻, 第 6 号, 1989年, 6 頁。
- ¹⁰ 櫻井通晴『管理会計』, 同文館, 1997年, 187頁。
- ¹¹ Porter, *op. cit.*, p. 38 (土岐・中辻・小野寺, 前掲訳書, 50頁。).
- ¹² マーキュリーは、ABM が登場してまもない1992年にすでに ABM を実施し、その中で価値連鎖概念を用いた活動分析を行っていた。拙稿「英米における電気通信事業の ABM」『商学研究論集』, 第17号, 2002年。
- ¹³ Cooper, Robin, “The Rise of Activity-Based Costing-Part one : What Is an Activity-Based Cost System?”, *Journal of Cost Management*, Volume 2, Number 2, Summer 1988, p. 46.
- ¹⁴ Cooper, Robin, “The Two-Stage Procedure in Cost Accounting: Part One”, *Journal of Cost Management*, Volume1, Number 2, Summer 1987, p. 48.
- ¹⁵ 小林啓孝「ABC におけるコスト・ドライバー概念の検討」『会計』, 第142巻, 第 1 号, 1992年, 50頁。
- ¹⁶ Raffish, Norm and Peter B. B. Turney, “Glossary of Activity-Based Management”, *Journal of Cost Management*, Volume 5, Number 3, Fall 1991, p. 58.
- ¹⁷ 吉田康久『ABC による原価管理研究』, 中央経済社, 2002年, 21～23頁。
- ¹⁸ Dierks, Paul A. and Gary Cokins, “The CAM-I Glossary of Activity-Based Management, Version 3.0”, *Journal of Cost Management*, Volume 15, Number1, January/February 2001, p. 37.
- ¹⁹ Porter, *op. cit.*, p. 70 (土岐・中辻・小野寺, 前掲訳書, 88頁。).
- ²⁰ 吉川武男, ジョン・イネス, フォークナー・ミッチェル『リストラ/リエンジニアリングのための ABC マネジメント』, 中央経済社, 1994年, 173頁。
- ²¹ 伊藤嘉博「原価管理と戦略的原価分析—コスト・ドライバーをめぐる 2 つの解釈を中心に—」『産業経理』, 第 50巻, 第 2 号, 1990年, 97頁。
- ²² 同上論文, 97頁。
- ²³ Porter, *op. cit.*, p. 70 (土岐・中辻・小野寺, 前掲訳書, 88頁。).
- ²⁴ 伊藤, 前掲論文, 98～99頁。
- ²⁵ Porter, *op. cit.*, p. 98 (土岐・中辻・小野寺, 前掲訳書, 124頁。).
- ²⁶ マルコム・ボルドリッジ国家経営品質賞とは、米国商務省管理の国家経営品質賞のことであり、その受賞組織は品質戦略に関する情報を他の組織に公表し、共有することになる。日本においてもこの賞を模範として、1997年に日本経営品質賞が創設された。川端茂樹『米国復権の経営手法と経営品質会計』, 東洋出版, 2000年,

12頁および20頁。

- ²⁷ Elnathan, Dan, Thomas W. Lin, and S. Mark Young, “Benchmarking and Management Accounting: A Framework for Research”, *Journal of Management Accounting Research*, Volume 8, 1996, p. 51.
- ²⁸ Caterpillar 社で実施されていた直接的な競争相手の原価分析については, Jones, Lou, “Competitor Cost Analysis at Caterpillar”, *Management Accounting*, October 1988, pp. 32~38. を参照した。
- ²⁹ 比較対象となる実際の製品売上原価は, 財務諸表上の売上原価から他のビジネスの売上原価, サービス原価, 異常な原価等の調整項目を控除して算定される。

(参考文献)

- 櫻井通晴『管理会計』, 同文館, 1997年。
- 櫻井通晴『新版 間接費の管理』, 中央経済社, 1998年。
- 櫻井通晴編『ABCの基礎とケーススタディ』, 東洋経済新報社, 2000年。
- 小林哲夫『現代原価計算論—戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ』, 中央経済社, 1993年。
- 谷武幸, 岩淵吉秀『競争優位の管理会計』, 中央経済社, 1993年。
- 会計フロンティア研究会『管理会計のフロンティア』, 中央経済社, 1994年。
- 浅田孝幸編『戦略的プランニング・コントロール—21世紀の管理会計への課題と挑戦』, 中央経済社, 1999年。
- 吉川武男, ジョン・イネス, フォークナー・ミッチェル『リストラ/リエンジニアリングのためのABCマネジメント』, 中央経済社, 1994年。
- 吉田康久『ABCによる原価管理研究』, 中央経済社, 2002年。
- Kaplan, Robert S. and Cooper, Robin, *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, 1998 (櫻井通晴訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』, ダイヤモンド社, 1998年。).
- Porter, M. E., *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, 1985 (土岐 坤・中辻萬治・小野寺武夫訳『競争優位の戦略』ダイヤモンド社, 1985年。).
- Shank, J. K. and V. Govindarajan, *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, 1993 (種本博之訳『戦略的コストマネジメント: 競争優位を生む経営会計システム』, 日本経済新聞社, 1995年。).
- 川端茂樹『米国復権の経営手法と経営品質会計』, 東洋出版, 2000年。
- 伊藤博, 伊藤嘉博「競争優位の原価計算 (二・完) —原価計算研究の新地平—」『会計』, 第135巻, 第6号, 1989年。
- 伊藤嘉博「原価管理と戦略的原価分析—コスト・ドライバーをめぐる2つの解釈を中心に—」『産業経理』, 第50巻, 第2号, 1990年。
- 小林啓孝「ABCにおけるコスト・ドライバー概念の検討」『会計』, 第142巻, 第1号, 1992年。
- 飯塚勲「ABCの三世代と将来」『会計』, 第150巻, 第1号, 1996年。
- 飯塚勲「ABM実施の問題点と解決策」『福山大学経済学論集』, 第24巻, 合併号, 1999年。
- 岩淵吉秀「近年における原価計算研究の検討」『商経論集』, 第57号, 1989年。
- 稲場建吾「コスト・ドライバー概念の検討」『岩手県立大学宮古短期大学部研究紀要』, 第12巻, 第2号, 2002年。
- 石川祐二「活動基準管理における原価作用因と報酬との関係に関する考察」『商学研究論集』, 第11号, 1999年。
- 高野学「英米における電気通信事業のABM」『商学研究論集』, 第17号, 2002年。
- Raffish, Norm and Peter B. B. Turney, “Glossary of Activity-Based Management,” *Journal of Cost Management*, Volume 5, Number 3, Fall 1991.
- Turney, Peter B. B., “Activity-Based Management”, *Management Accounting*, January 1992.
- Mecimore, Charles D. and Alice T. Bell, “Are We Ready for Fourth-Generation ABC?”, *Management Accounting*, January 1995.

- Cooper, Robin, "The Rise of Activity-Based Costing-Part one: What Is an Activity-Based Cost System?", *Journal of Cost Management*, Volume 2, Number 2, Summer 1988.
- Cooper, Robin, "The Two-Stage Procedure in Cost Accounting: Part One", *Journal of Cost Management*, Volume 1, Number 2, Summer 1987.
- Dierks, Paul A. and Gary Cokins, "The CAM-I Glossary of Activity-Based Management, Version 3.0", *Journal of Cost Management*, Volume 15, Number 1, January/February 2001.
- Elnathan, Dan, Thomas W. Lin, and S. Mark Young, "Benchmarking and Management Accounting: A Framework for Research", *Journal of Management Accounting Research*, Volume 8, 1996.
- Jones, Lou, "Competitor Cost Analysis at Caterpillar", *Management Accounting*, October 1988.
- Morrow, Mike and Gary Ashworth, "An Evolving Framework for Activity-Based Approaches", *Management Accounting* (England), February, 1994.
- Hergert, Michael and Deigan Morris "Accounting Data for Value Chain Analysis", *Strategic Management Journal*, Vol. 10, 1989.